

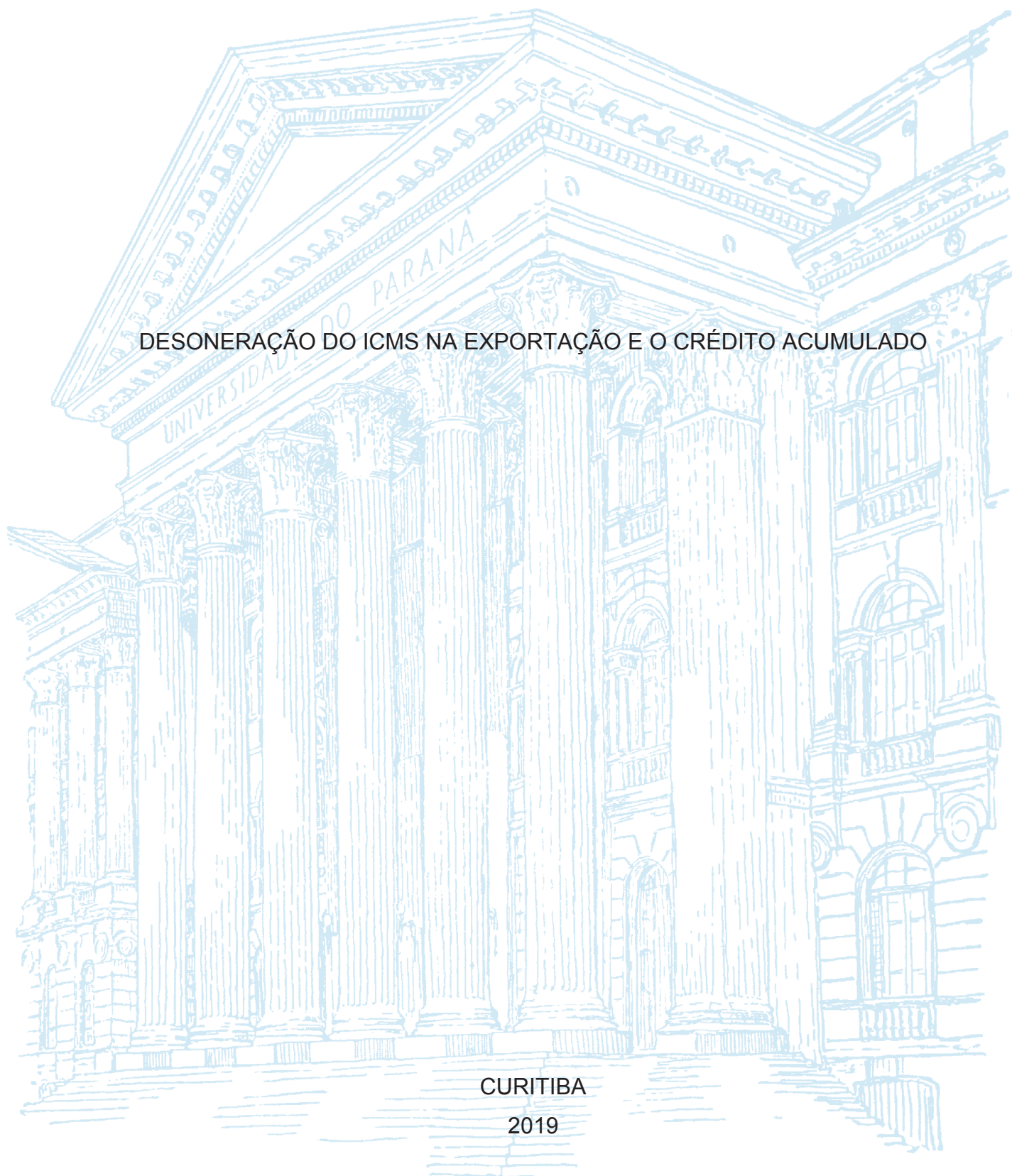
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CINTHIA RAFAELA DE MELO

DESONERAÇÃO DO ICMS NA EXPORTAÇÃO E O CRÉDITO ACUMULADO

CURITIBA

2019



CINTHIA RAFAELA DE MELO

## DESONERAÇÃO DE ICMS NA EXPORTAÇÃO E O CRÉDITO ACUMULADO

Monografia apresentada ao curso de Pós-Graduação em Controladoria, Setor de Ciências Sociais, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Orientador: Prof. MSc. Luís Carlos de Souza

CURITIBA

2019

## RESUMO

Por meio de uma análise qualitativa, o presente trabalho apresenta uma breve análise da desoneração do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas exportações, que foi instituída pela Lei Kandir (Lei complementar nº 87/96), objetivando aumentar a competitividade das exportações brasileiras e consequentemente aumentarem o Produto Interno Bruto (PIB). Verifica-se pela ótica dos estados e Distrito Federal que houve uma redução em suas receitas e que apesar da União ter criado o fundo para compensá-los, esse não foi suficiente. Além disso, nota-se também que para os grandes exportadores a não incidência do imposto em comento em suas operações, acabam suportando toda a carga tributária de todas as etapas anteriores, por acúmulo excessivo de crédito decorrente de suas aquisições e que não possuem forma efetivas de ressarcir-lo. Evidencia-se também que o objetivo maior da Lei Kandir não foi alcançado, pois o alto custo dos produtos exportados ainda não possibilita uma competitividade adequada no mercado externo.

Palavras-chave: Desoneração do ICMS; exportação; crédito acumulado; Lei Kandir.

## **ABSTRACT**

By means of a qualitative analysis, the present work presents a brief analysis of the exemption of the Tax on Operations related to the Circulation of Goods and on the Provision of Interstate and Intermunicipal Services and Communication (ICMS) in exports, which was instituted by the Kandir Law Supplementary Law No. 87/96), aiming to increase the competitiveness of Brazilian exports and consequently increase the Gross Domestic Product (GDP). It is verified from the viewpoint of the states and Federal District that there was a reduction in their revenues and that although the Union created the fund to compensate them, this was not enough. In addition, it is also noted that for large exporters the non-incidence of the tax in question in their operations, end up bearing the entire tax burden of all previous stages, for excessive accumulation of credit arising from their acquisitions and that have no effective form to reimburse you. It is also evident that the greater objective of the Kandir Law was not reached, because the high cost of the exported products still does not allow an adequate competitiveness in the external market.

Keywords: ICMS tax exemption; export; accumulated credit; Lei Kandir.

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>5</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO .....	5
1.2	QUESTÃO DE PESQUISA.....	6
1.3	OBJETIVOS .....	6
1.3.1	Objetivo Geral.....	6
1.3.2	Objetivos Específicos .....	6
1.3.2	JUSTIFICATIVA.....	6
<b>2</b>	<b>ESTRUTURA DO REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>7</b>
2.1	CONCEITO DE IMPOSTO .....	7
2.1.1	Da competência do ICMS.....	7
2.2	DESONERAÇÃO DO ICMS NA EXPORTAÇÃO .....	8
2.2.1	Do crédito de ICMS e suas limitações no aproveitamento .....	9
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA – CLASSIFICAÇÃO E PROCEDIMENTO.....</b>	<b>13</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>14</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>15</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Com a alta carga tributária do Brasil a sobrevivência de uma empresa se torna um desafio e tanto, exigindo da sua administração um alto conhecimento técnico global das suas operações, em especial a incidência de tributos e eventuais incentivos atrelados a cada situação específica.

Neste viés, é primordial entender a quem é delegada a competência de instituir e regulamentar o ICMS. Para tanto, a própria Constituição Federal Brasileira por meio da inteligência do artigo 154 e seguintes, atribui a prerrogativa de instituir este imposto aos Estados e Distrito Federal que tiveram um considerável aumento em suas receitas.

Segundo a revista Exame em publicação realizada em oito de julho de 2016 tendo como autor André Ítalo Rocha o “ICMS o é tributo que mais contribui para os cofres públicos”. Devido à representatividade do referido imposto, iminente a necessidade das empresas dispensarem atenção especial sobre a aplicabilidade em suas operações.

Com o poder de legislar e regradar o ICMS os estados e Distrito Federal travam uma disputa mediante a redução da carga tributária por meio a concessão de incentivos fiscais, que tem por objetivo a atração de grandes empresas, ainda que isso represente em primeiro uma perda de receita, quando analisada a conjuntura verifica-se o aumento nos postos de trabalho, gerando aumento de renda agregada que retorna ao estado em forma de aumento no consumo.

Não bastasse a “guerra fiscal” travada entre os estados e Distrito Federal, e apesar de o ICMS ser de responsabilidade dos Estados e Distrito Federal, a própria CF no artigo 155, inciso X, alínea “a” dispõe que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

No tocante ao acima exposto, a expectativa era de que com a desoneração do ICMS nas exportações, aumentasse a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional e elevasse os investimentos internos. Observa-se que o objetivo da desoneração do imposto foi cumprido, pois não há que se negar que

houve um aumento expressivo nas exportações, no entanto, é preciso analisar como os estados estão se comportando quando uma empresa preponderantemente exportadora, na qual suas aquisições não sofrem nenhuma adequação fiscal, resultando em acúmulo de crédito de ICMS que tem a sua utilização limitada.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Quais as dificuldades do aproveitamento de crédito decorrente da desoneração do ICMS nas exportações?

## 1.3 OBJETIVOS

### Objetivo geral

O principal objetivo deste trabalho é analisar, por meio de estudo de literatura, legislação e caso, os efeitos que a desoneração de ICMS nas exportações causa nas empresas preponderantemente exportadoras.

### Objetivos específicos

Desta forma, seus objetivos específicos são:

- Apresentar a definição de ICMS e o seu fato gerador;
- Apresentar as opções legais que alguns estados oferecem para a utilização do crédito de ICMS acumulado;
- Analisar o efeito do acúmulo de crédito em uma empresa preponderantemente exportadora.

## 1.4 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho se justifica pelo fato de que a complexa legislação tributária exige cada vez mais conhecimento e aperfeiçoamento do profissional e desta forma, possa contribuir com uma visão mais clara e sistêmica da tributação do ICMS na exportação e o efeito pouco expressivo para as empresas.

## 2 ESTRUTURA DO REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONCEITO DE IMPOSTO

Para Grzybovski, Denize e Hahn (2006, p.847), “o tributo é a participação obrigatório do individuo, da empresa e da instituição para o financiamento dos gastos do ente tributante para a manutenção e a prestação de serviços públicos.

O artigo quinto da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, popularmente conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), elenca quais são os tributos brasileiros:

- Impostos;
- Taxas e;
- Contribuições.

O que difere o imposto dos demais tributos segundo Soares (2008, p. 46) é que o:

(...) fato gerador independe de qualquer atividade específica do estado, relativamente ao contribuinte, como, por exemplo, circular mercadoria, industrializar produtos, exportar mercadorias, ser proprietário de um imóvel etc.

Ou seja, o contribuinte recolhe aos cofres públicos o valor monetário resultante de suas operações com mercadorias e/ou serviços independentemente de qualquer contraprestação, ou seja, se trata de uma contribuição compulsória.

O CTN (Código Tributário Nacional) em seu artigo décimo sexto dispõe que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

#### Da competência do ICMS

A constituição federal em seu artigo 155, inciso II estabelece que compete aos Estados e Distrito Federal instituir o ICMS ainda que as operações se iniciem no exterior.



O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - é o resultado da fusão do ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – que era de competência dos estados, com os Impostos Únicos sobre as operações com minerais, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e com o Imposto sobre transporte e comunicações, estes dois últimos de competência da União.

As alíquotas do ICMS são eletivas em função da essencialidade dos produtos e serviços, e da localização da unidade da Federação.

## 2.2 DESONERAÇÃO DO ICMS NAS EXPORTAÇÕES

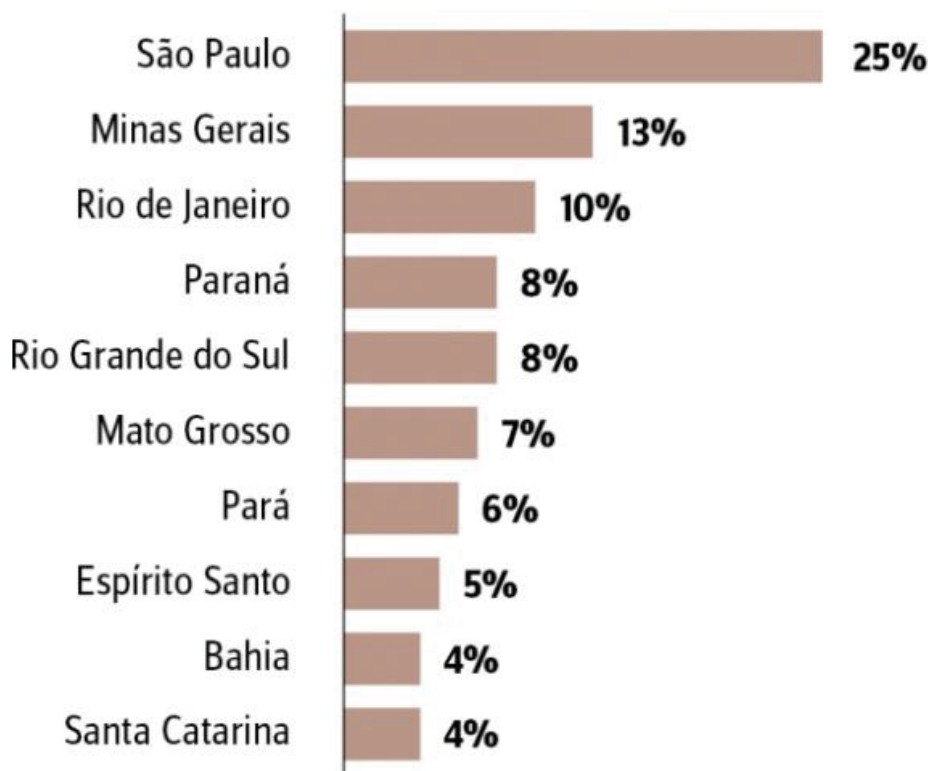
Ao ser instituída por meio da Lei Complementar nº 87/1996, mais conhecida como Lei Kandir, a desoneração do ICMS tinha como objetivo central aumentar a competitividade das exportações brasileiras no mercado internacional e consequentemente maximizar o PIB – Produto Interno Bruto, gerando mais empregos e renda para a população brasileira. A expectativa era de que esse incentivo fiscal resultasse positivamente na economia dos estados e então gerasse receita tributária suficiente para compensar as perdas de arrecadação.

No entanto, como o território brasileiro é extenso e com uma variedade produtiva acentuada, a Lei Kandir acabou favorecendo alguns estados e desfavorecendo outros, visto que cada região possui base produtiva diferente e, portanto, potencial de exportação maior ou menor, podendo resultar em desigualdade. Assim foi oferecido aos estados o seguro-receita, uma compensação das perdas tributárias, de forma que ao se identificar a queda na arrecadação estadual, conforme média histórica levantada no período de julho de 1995 a junho de 1996 fosse realizado um repasse automático.

Essa sistemática foi mais tarde substituída pelo fundo orçamentário, por meio da Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002, cujos montantes transferidos passaram a ser decididos no Congresso Nacional. Em 2004, foi criado o auxílio financeiro da União, a fim de “premiar” os estados, Distrito Federal e municípios pelos esforços despendidos para obter resultados positivos no comércio exterior.

O Estado de São Paulo lidera a ranking dos estados que mais exportam, seguido por Minas Gerais e Rio de Janeiro.

## PRINCIPAIS UNIDADES DA FEDERAÇÃO EM VENDAS



\*Percentual de Participação Sobre Exportações Brasileiras - FONTE CNI

### 2.2.1 Do crédito de ICMS e suas limitação de aproveitamento

O ICMS atende ao princípio da não-cumulatividade, ou seja, há compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o valor total cobrado nas operações anteriores, resultando em um imposto que incide sobre o valor agregado.

A Lei Kandir além de desonerar o ICMS na exportação, autoriza o aproveitamento da parcela do crédito sobre as aquisições de produtos e serviços diretamente ligadas às saídas para o mercado externo.

Quando a empresa é preponderantemente exportadora o fato de a referida lei permitir a manutenção do crédito relacionado às saídas para o exterior, pouca ou quase nenhuma é a vantagem, pois os estados e Distrito Federal tende a dificultar a utilização deste crédito, inserindo uma série de exigências para que as empresas

possam utilizar os créditos para abatimento de débitos próprios e transferências para estabelecimentos próprios ou de terceiros.

Segundo o que disse Carlos Abijaodi, diretor de desenvolvimento industrial da CNI (Confederação Nacional das Indústrias), disse ao Jornal do Comércio: “Sem a recuperação dos créditos de ICMS, a desoneração sobre as exportações não se efetiva, o que faz com que as empresas internalizem esse custo e prejudica a competitividade dos produtos brasileiros no exterior”.

Como o direito a utilização do crédito extingue-se depois de decorrido cinco anos, contados da data da emissão do documento de aquisição, empresas que não vêm mais perspectiva de realização desta receita, acaba assumindo esses valores como um custo em seu resultado.

O estado do Espírito Santo que ocupa o 8º lugar no ranking dos estados que mais exportam, segundo a CNI, dispõe sobre a possibilidade de utilização do crédito acumulado no Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002:

Art. 112. O estabelecimento exportador que possuir, em qualquer período de apuração, saldo credor acumulado do imposto, regularmente escriturado, em razão de saídas amparadas com a não-incidência prevista no [art. 4.º, II, ou no § 1.º, I a III do mesmo artigo](#), poderá utilizá-lo para:

- I - transferi-lo a qualquer outro estabelecimento seu;
- II - transferi-lo, a qualquer título, a contribuinte do imposto localizado neste Estado, após o reconhecimento do crédito pelo Secretário de Estado da Fazenda, observado o disposto nos arts. 132 a 136-D; ou
- III - transferi-lo, na forma prevista em protocolo para este fim celebrado, para fornecedor situado fora deste Estado, a título de pagamento de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego, pelo adquirente, na fabricação ou embalagem de seus produtos, ou a título de aquisição de bens para o ativo permanente, uso ou consumo do estabelecimento;
- IV - Revogado;
- V - liquidar, mediante compensação, o imposto devido na importação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, após autorização prévia do Secretário de Estado da Fazenda e atendidos os procedimentos de formulação de pedido e comprovação da legitimidade e origem dos créditos, na forma estabelecida neste Regulamento (Lei n.º 7.000/01, art. 53, III).

As possibilidades apresentadas pela legislação ainda são insuficientes para dar vazão ao crédito acumulado das empresas preponderantemente exportadoras, por essa razão em 2018 a Fibria Celulose S.A., que possuía (atualmente pertence à Suzano S.A.) sua segunda maior fábrica instalada em Aracruz – ES divulgou em seu resultado anual (pg. 63) que provisionou mais de R\$ 1BI em perdas de ICMS.

Segundo a Administração da Fibria Celulose S.A.: “A Companhia vem acumulando créditos de ICMS com os Estados do Espírito Santo, Bahia e do Mato Grosso do Sul, pelo fato de sua atividade, nesses Estados, ser preponderantemente exportadora. A Administração revisa mensalmente a perspectiva de realização dos referidos créditos e constituiu estimativa de perda integral do montante com baixa probabilidade de realização, para as unidades nos Estados do Mato Grosso do Sul, da Bahia e do Espírito Santo devido à mencionada dificuldade de sua realização.”

#### 14 Impostos a recuperar

	Controladora		Consolidado	
	2018	2017	2018	2017
Impostos retidos e antecipações de impostos IRPJ e CSLL	634.500	1.094.462	695.775	1.150.492
ICMS a recuperar	1.146.472	1.128.003	1.236.325	1.210.235
IPI a recuperar	9.072	11.858	9.683	12.422
Créditos do Programa Reintegra	62.550	190.165	73.818	203.540
PIS e COFINS a recuperar	615.925	675.921	680.503	738.990
Provisão para perda nos créditos do ICMS	(1.122.852)	(1.093.280)	(1.211.109)	(1.174.762)
	1.345.667	2.007.129	1.484.995	2.140.917

Não é possível quantificar as perdas dos estados e Distrito Federal decorrentes dos créditos acumulados, em especial aos de bens de ativo em virtude da limitação de informações por parte dos entes federados. Kume e Piani (1997) destacaram que realizaram estudo somente relativo à desoneração das exportações, pois consideraram que não existiam números suficientemente confiáveis para mensurar o decréscimo das receitas pelo aproveitamento do crédito dos bens de capital. Pellegrini (2006) citou a limitação de informações e a ausência de dados discriminados por Estado.

Nos últimos anos tem sido adotado pelos estados um limite global para utilização do crédito já homologado, mais um entrave que as empresas devem enfrentar para utilização dos seus créditos.

Em 11 de março de 2019 a Secretaria da Fazenda do Paraná publicou em seu Diário Oficial a Resolução SEFA nº 118, de 26 de fevereiro de 2019, que faz justamente a limitação em comento, cujo valor de pouco mais de R\$ 196MI, foi facilmente atingido em menos de dois meses (02/05/2019), conforme divulgado pelo Boletim Informativo nº 012/2019.

O estado do Paraná ainda inseriu em seu regulamento a limitação na utilização do crédito recebido em transferência de outras empresas:

RICMS PR – Art. 51 - III - o destinatário do crédito acumulado recebido em transferência de outra empresa deverá observar, como limite máximo de apropriação mensal em conta gráfica, o valor que resultar da multiplicação do seu saldo devedor próprio, relativo ao mesmo mês do ano anterior ao da apropriação, pelo percentual correspondente à faixa em que se enquadre tal saldo devedor nas tabelas a seguir, conforme o caso:

**SALDO DEVEDOR PRÓPRIO DO MESMO MÊS DO ANO ANTERIOR AO DA APROPRIAÇÃO**

(diferença positiva entre os débitos e créditos resultantes da apuração do imposto)

**Tabela I - Créditos Recebidos de Estabelecimentos Industriais**

FAIXA	PERCENTUAL
Até R\$ 20.000,00	100,00%
De R\$ 20.000,01 até R\$ 400.000,00	25,00%
De R\$ 400.000,01 até R\$ 1.000.000,00	15,00%
De R\$ 1.000.000,01 até R\$ 5.000.000,00	13,00%
De R\$ 5.000.000,01 até R\$ 50.000.000,00	5,00%
De R\$ 50.000.000,01 até R\$ 80.000.000,00	3,00%
De R\$ 80.000.000,01 até R\$ 150.000.000,00	2,00%
Acima de R\$ 150.000.000,01	0,50%

**Tabela II - Demais estabelecimentos**

FAIXA	PERCENTUAL
Até R\$ 20.000,00	100,00%
De R\$ 20.000,01 até R\$ 400.000,00	25,00%
De R\$ 400.000,01 até R\$ 1.000.000,00	15,00%
De R\$ 1.000.000,01 até R\$ 5.000.000,00	10,00%
De R\$ 5.000.000,01 até R\$ 50.000.000,00	5,00%
De R\$ 50.000.000,01 até R\$ 80.000.000,00	2,00%
De R\$ 80.000.000,01 até R\$ 150.000.000,00	1,00%
Acima de R\$ 150.000.000,01	0,50%

As limitações impostas pelos estados podem ser interpretadas como uma violação ao princípio da não-cumulatividade descrita na Lei Kandir e na CF/88, que por sua redação frágil abre margem para que as Unidades Federativas criem mecanismos que dificultem o escoamento dos créditos acumulados em decorrência das exportações e assim não tenham suas receitas diminuídas.

Mas este posicionamento impacta diretamente na eficiência da exportação da produção brasileira, pois acaba por encarecer seus preços para compensar tais custos.

A Confederação Nacional das Indústrias no estudo realizado “Dificuldade dos estados na compensação de créditos acumulados” analisou as exigências que as principais unidades federativas fazem para utilização do crédito acumulado:

#### DIFICULDADE DOS ESTADOS NA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS ACUMULADOS

Estados	Autorização expressa da compensação			Restrições à utilização ou transferência		
	ICMS-ST	ICMS-Importação	ICMS-Difal (previsão específica)	Autorização prévia	Limitação de valores	Inexistência de débitos (inclusive exigibilidade suspensa)
BA	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não
ES	Não	Em parte	Em parte	Sim	Não	Não
MG	Não	Em parte	Não	Sim	Sim	Sim
MT	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim
PA	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não
PR	Não	Em parte	Não	Sim	Sim	Não
RJ	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não
RS	Não	Não	Não	Sim	Não	Não
SC	Não	Em parte	Não	Sim	Não	Sim
SP	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim

FONTE: CNI

Ao direcionar o olhar para o estado mais exportador do Brasil, São Paulo, é possível verificar que ele foi o que mais se beneficiou com a desoneração do ICMS instituída pela Lei Complementar 87/9, pois suas exportações são concentradas em produtos industrializados, que já eram desonerados desde 1967, e que, portanto, a redução de sua receita pouco se deu em decorrência da falta de tributação das operações destinadas ao exterior, mas sim, conforme Dall’Acqua (2001), pelo aproveitamento de crédito de bens destinados ao imobilizado, que corresponde a mais de 70% da perda total do Estado.

### 3 METODOLOGIA - CLASSIFICAÇÃO E PROCEDIMENTO

A presente pesquisa classifica-se como qualitativa quanto à abordagem do tema, uma vez que não emprega um instrumento estatístico como base na análise.

Quanto aos objetivos, este trabalho apresenta uma pesquisa descritiva.

Quanto aos procedimentos classifica-se como pesquisa bibliográfica, ao qual se utiliza da revisão da literatura, tendo como principal fonte artigos de revistas especializadas, dissertações e a legislação brasileira.

## 4 CONCLUSÃO

Com a economia globalizada e a competitividade acirrada, o governo federal pensando em dar condições para as empresas brasileiras terem mais espaço no mercado externo praticando melhores preços e consequentemente aumentar o Produto Interno Bruto, decidiu por meio da Lei Kandir, que o ICMS não deveria integrar o custo dos produtos destinados a exportação.

A intenção realmente era boa, no entanto, os estados tiveram uma importante perda em suas receitas, não apenas pela não incidência do ICMS nas exportações, mas também, e não menos importante, pela manutenção dos créditos decorrentes das aquisições de insumos e ativo imobilizado.

Para diminuir suas perdas os estados e Distrito Federal passaram a dificultar a utilização desses créditos acumulados, impactando principalmente as empresas que operam com grande volume de exportação, pois muitas vezes, essas precisam assumir maior parte destes créditos como custo, devido a impossibilidade de realizá-los.

Conclui-se que a desoneração do ICMS nas exportações não foi tão efetiva, principalmente para os grandes exportadores, pois como o ICMS incide em toda a etapa econômica, o ideal seria que toda a cadeia produtiva fosse igualmente desonerada, para que o preço ficasse realmente atrativo ao mercado externo e assim as exportações aumentassem significativamente, e ainda para que o exportador não tivesse que suportar o ônus fiscal.

Fica evidente a necessidade de revisão de todo esse processo de desoneração do ICMS nas exportações, pois hoje perde os exportadores que não são ressarcidos pelo custo do ICMS da cadeia produtiva, perde os estados que são proibidos de cobrar impostos sobre essas operações e perde a União, que não tem seu grande objetivo alcançado, aumento nas exportações.



## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Gustavo Augusto Nunes de; SOARES, Francisco de Assis; ABREU, Mônica Cavalcanti Sá de. **O Impacto da Desoneração do ICMS nas Exportações sobre a Arrecadação no Ceará. XXXIV Encontro da ANDAP.** 2010. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/apb1287.pdf>>. Acessado em 06 jun.2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 06 abr. 2019.

BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Nacional Tributário (CTN). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 06 abr. 2019

BRASIL. **Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp115.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp115.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2019.

CELULOSE, Fibria. **Relatório do auditor independente sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas.** 2018. Disponível em: <<https://ri.fibria.com.br/ptb/7799/666847.pdf>>. Acessado em: 20 jun. 2019.

DALL'ACQUA, F. M. **O impacto da Lei Kandir sobre a economia paulista.** São Paulo: EAESP/FGV/NPP, 2001 (relatório de pesquisa nº 22). Disponível em: <<https://pesquisa-eaesp.fgv.br/publicacoes/gvp/o-impacto-da-lei-kandir-sobre-economia-paulista>>. Acesso em: 28 jun. 2019.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária.** Rev. Adm. Pública. v.40, n.5, p.841-864, 2006. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/6861>>. Acesso em: 15 mai. 2019.

KUME, H.; PIANI, G. **O ICMS sobre as Exportações Brasileiras:** uma estimativa da Perda Fiscal e do Impacto Sobre as Vendas Externas. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. Texto para discussão, 465. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3671](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3671)>. Acessado em: 28 jun. 2019.

MELLO, Roberta. **Estados exportadores limitam compensação de créditos de ICMS** - Jornal do Comércio. Disponível em:



<[https://www.jornaldocomercio.com/ conteudo/cadernos/jc\\_contabilidade/2019/02/670489-estados-exportadores-limitam-compensacao-de-creditos-de-icms.html](https://www.jornaldocomercio.com/ conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2019/02/670489-estados-exportadores-limitam-compensacao-de-creditos-de-icms.html)>. Acesso em: 20 jun.2019.

PARANÁ. Boletim Informativo nº 012/2019. **SISCRED - Atingimento do limite de utilização de crédito acumulado.** Disponível em: <<http://boletim.fazenda.pr.gov.br/boletins/item/2019/12>>. Acesso em: 20 jun. 2019.

PARANÁ. Decreto nº 7.871, de 02 de outubro de 2017. Regulamento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS/PR. Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Legislacao/RICMS2017.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2019.

PARANÁ. Resolução SEFA Nº 118, de 26 de fevereiro de 2019. **Dispõe sobre o limite de utilização de crédito acumulado no sistema SISCRED.** Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=375458>. Acesso em 20 jun. 2019.

PELLEGRINI, J. A. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir:** conflito insolúvel entre os entes federados? Monografia premiada no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006. Brasília: ESAF, 2006.

ROCHA, André Ítalo. **ICMS é o tributo que mais contribui para cofres públicos.** Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 06 abr. 2019.

SANTO, Espírito. Decreto nº 1090-R, de 25 de outubro de 2002. **Regulamento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS/ES.** Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm>>. Acessado em: 22 jun. 2019.

SOARES, Moacir José. **Gestão Tributária - Um Estudo sobre a Prática de Planejamento Tributário adotada por Indústrias Paranaenses.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D011.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2015.